

Tilburg University

Tax governance, maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek in context

Gribnau, Hans

Published in:

Tax governance, maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek

Publication date:

2020

Document Version

Publisher's PDF, also known as Version of record

[Link to publication in Tilburg University Research Portal](#)

Citation for published version (APA):

Gribnau, H. (2020). Tax governance, maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek in context. In H. Gribnau (Ed.), *Tax governance, maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek: Tijd voor een code?* (pp. 15-27). Ministerie van Financiën.

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

1 Tax governance, maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek in context

Hans Gribnau¹

1.1 Inleiding

De staatssecretaris van Financiën heeft in de Fiscale beleidsagenda 2019 de discussie aangezwengeld over een 'tax governance code.' Op die manier wil hij belastingplichtigen, met name het bedrijfsleven, en fiscaal adviseurs stimuleren na te denken over hun maatschappelijke verantwoordelijkheid. Deze bundel beoogt de discussie te faciliteren. De bundel bevat bijdragen van een aantal organisaties en personen waardoor verschillende perspectieven op de fenomenen 'tax governance', 'maatschappelijke verantwoordelijkheid' en 'tax governance code' worden geboden. De afsluitende evaluerende nabeschouwing probeert een aantal rode draden bijeen te brengen.

Het belang van belastingen is evident. Zij maken talloze publieke goederen mogelijk, zoals defensie, justitie, politie, infrastructuur, sociale zekerheid, onderwijs, gezondheidszorg, culturele voorzieningen en economische stimuleringsregelingen. De relatie tussen belastingen en maatschappelijke verantwoordelijkheid was echter lange tijd niet vanzelfsprekend. Bij velen heerste de gedachte dat de wet bepaalt wat ieder moet betalen en dat aldus ieders maatschappelijke verantwoordelijkheid op het gebied van de fiscaliteit is afgebakend. Zolang men de wet niet overtreedt is er geen probleem, ook niet als er sprake is van agressieve belastingplanning.

De publieke reactie op het agressieve fiscale gedrag van personen en (grote) bedrijven dat doorgaans binnen de grenzen van de - letter van de - wet bleef, laat zien dat de maatschappij hier grote vraagtekens bij zet. Belastingontwijking staat tegenwoordig dan ook in het brandpunt van de publieke en politieke belangstelling. De media besteden er prominent aandacht aan. De brede maatschappelijke aandacht laat niet alleen zien dat er een verband is tussen belastingen en maatschappelijke verantwoordelijkheid maar ook dat het belang van fiscale transparantie sterk is toegenomen.

De relatie tussen belastingen en maatschappelijke verantwoordelijkheid is echter complex. De belastingwet moet immers bepalen wat ieder geacht wordt te betalen, maar slaagt daar vaak niet goed in. Ook kan de wet in strijd komen met het rechtvaardigheidsgevoel. Wat betekent dat voor de verantwoordelijkheid van de belastingplichtige? Bovendien zet de belastingwetgever vaak juist bewust aan tot calculerend gedrag. De complexiteit van de tegenwoordige fiscale wet- en regelgeving biedt sommigen mogelijkheden een wel zeer voordelige fiscale weg te bewandelen. Het staat ieder vrij de voordeligste weg te kiezen, maar ergens is er een grens en is er sprake van onverantwoordelijk fiscaal gedrag.

De bijdragen aan deze bundel zijn grotendeels geschreven voordat de coronacrisis in maart 2020 uitbrak in Nederland. De coronacrisis laat zien hoe actueel het thema van deze bundel is. Een goed functionerende overheid is cruciaal om de maatschappij optimaal te dienen in crisistijd. Ook grote delen van het bedrijfsleven kunnen niet of nauwelijks overleven zonder (economische) steun van de overheid. Belastingen financieren dergelijke steunmaatregelen.

¹ Prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau is hoogleraar Methodologie van het belastingrecht aan het Fiscaal Instituut Tilburg, Tilburg University, en bijzonder hoogleraar Kwaliteit van fiscale regelgeving aan de Universiteit Leiden; J.L.M.Gribnau@tilburguniversity.edu.

Maar met belasting wordt ook bijvoorbeeld een goede gezondheidszorg betaald – en gezonde werknemers zijn evident van belang voor het bedrijfsleven. Het verbaast dan niet als er discussie ontstaat over de vraag of bedrijven die voor de crisis agressief belastingontwijkend gedrag vertoonden dan voor staatsteun in aanmerking mogen komen. Is er sprake van maatschappelijk (on)verantwoord fiscaal gedrag?

Nu de fiscaliteit onder een maatschappelijk en politiek vergrootglas ligt, is bezinning (extra) noodzakelijk. Deze inleiding biedt enige achtergrondinformatie om meer grip te krijgen op dat complexe fenomeen belastingen, de daaraan inherente maatschappelijke verantwoordelijkheid en de roep om betere fiscale governance en moreel verantwoord fiscaal gedrag (en advies). Ik bespreek eerst de diepere maatschappelijke betekenis, de rechtvaardiging, de functies en een aantal dimensies van belastingen. Aansluitend laat ik zien hoe belastingontwijkend gedrag, dat mede door de globalisering mogelijk wordt gemaakt, in het oog van de storm is geraakt. Dat leidde tot meer aandacht voor de morele aspecten van fiscaal gedrag en tax governance. Tot slot schets ik kort de verschillende bijdragen aan deze bundel.

1.2 Maatschappelijke samenwerking en wederkerigheid

Maatschappelijke verantwoordelijkheid staat voor de verantwoordelijkheid van individuen en organisaties (in ruime zin) voor de maatschappij. De maatschappij is te zien als een vorm van samenwerking waarvan de deelnemers vruchten plukken en dat schept wederkerige verplichtingen. Het is een samenwerkingsverband tot wederzijds voordeel dat wordt ondersteund door de staat en het rechtssysteem. Dit collectieve samenwerkingsverband maakt welvaart en welzijn voor allen mogelijk. Elk individu maakt onontkoombaar deel uit van de maatschappij. Mensen zijn van nature van elkaar afhankelijk. Dit niet alleen om in hun onderhoud te voorzien en voor bescherming, maar ook voor het gevoel ergens bij te horen en van elkaar te leren. Deze samenwerking gaat regelmatig gepaard met conflict, strijd en competitie, zoals bij bijna elke vorm van samenwerking.

Maatschappelijke samenwerking heeft dus tal van voordelen. Men heeft profijt van de maatschappij, maar dat profijt is niet direct te herleiden tot een individuele concrete bijdrage. Een dergelijke samenwerking is gebaseerd op wederkerigheid. Tegenover de vruchten die men plukt van de inspanningen van (vaak onbekende) anderen, staat een verplichting in zekere mate bij te dragen aan het welslagen van deze gemeenschappelijke onderneming – zoals bij elk samenwerkingsverband. Voor niets gaat de zon op. Anders dan de markt waar wederkerigheid de vorm van ruilrechtvaardigheid heeft, is de samenwerking in de maatschappij minder grijpbaar en vaak ook een kwestie van toeval. Denk aan de bijstand, waar niemand graag in terecht komt. Toch is zo'n financieel vangnet onontbeerlijk en in ieders belang. Het gaat om een meer algemene, lange-termijn wederkerigheid.

Het bewustzijn van wederkerigheid kan lijden onder het gegeven dat men samenwerkt met vele onbekende ('abstracte') anderen, wier directe bijdrage men meestal niet ziet, en het ontbreken van een concrete ruilverhouding. Een aanwijsbare tegenprestatie voor de eigen bijdrage ontbreekt immers; men ziet niet wat men hier en nu terugkrijgt voor de eigen inspanning. Men realiseert zich in een grootschalige maatschappij ook minder in welke mate men profijt heeft van de inspanningen van vele anderen. De staat behartigt de belangen van allen die deel uitmaken van dit grote samenwerkingsverband. Het rechtssysteem vervult daarbij een onmisbare functie. Staat en recht waarborgen wederkerigheid die minder vanzelfsprekend is in een anonieme grootschalige maatschappij. Belasting betalen betekent in dit licht verantwoordelijkheid dragen voor dat grotere samenwerkingsverband, de maatschappij.

1.3 Belastingen dragen maatschappij

Belastingen zijn gedwongen betalingen aan de staat zonder dat daar een concreet aanwijsbare tegenprestatie tegenover staat. De staat is er echter niet voor zichzelf. Belastingen zijn daarom betalingen aan de staat ten behoeve van de maatschappij. De overheid heft belastingen om het goed functioneren van de samenleving en welbevinden van individuen te bevorderen. Dit is de meest basale functie van belastingen. De staat is slechts een intermediair ten behoeve van de

samenleving door te voorzien in publieke goederen en voorzieningen, zoals defensie, justitie, politie, infrastructuur, sociale zekerheid, onderwijs, gezondheidszorg, culturele voorzieningen en economische stimuleringsregelingen. Het rechtssysteem dat bijvoorbeeld (intellectueel) eigendom beschermt en nakoming van contracten zonodig afdwingt, is ook een noodzakelijke randvoorwaarde voor succesvolle markten, zo wist Adam Smith al. In tijden van crisis, zoals nu de coronacrisis, blijkt bij uitstek het belang van een goed functionerende, sterke staat.

Belastingen vormen een inbreuk op het eigendomsrecht en de (bestedings)vrijheid van het individu maar maken ook zinvolle vrijheid, persoonlijke ontwikkeling en welzijn mogelijk. De overheidstaken waarvoor belastingen worden geheven komen in principe elk lid van de samenleving ten goede waartegenover een plicht bestaat naar vermogen bij te dragen. Dat ieder bijdraagt is een eis van gelijkheid en wederkerigheid. Maar belastingheffing belichaamt ook solidariteit: het naar vermogen (draagkracht) bijdragen, ook ten behoeve van voorzieningen die kwetsbare medemensen ondersteunen. Uiteindelijk gaat het om distributieve rechtvaardigheid, de verdeling van de lusten en lasten die nu eenmaal bij elk samenwerkingsverband, dus ook de maatschappij, horen. Free riders ondermijnen het vertrouwen in elkaar en in dat samenwerkingsverband.

Naarmate het belastingstelsel complexer wordt vallen deze grondgedachten en -waarden moeilijker te herkennen. De norm van een fiscaal fair share is dan minder zichtbaar in de berg van regels. Gevaar is dan dat de fair share-norm voor belastingplichtigen minder een richtingaanwijzer zal zijn bij het maken van fiscale keuzes.

1.4 Functies van belastingen

Belastingen hebben drie functies. Allereerst is er de traditionele budgettaire functie: de belastingwet wordt gebruikt voor het vergaren van financiële middelen ten behoeve van de bekostiging van de vakdepartementen – zoals de ministeries van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (OCW), Sociale Zaken en Werkgelegenheid (SZW) en Volksgezondheid, Welzijn en Sport (VWS). Belastingen vullen dus de schatkist ten behoeve van publieke goederen die de vakdepartementen leveren aan de samenleving.

De belastingen moeten worden opgebracht door de leden van de samenleving. Dat leidt tot een verdelingsvraagstuk. Wat is een rechtvaardige verdeling van de belastinglast? Daarnaast zijn belastingen een belangrijk middel ten behoeve van inkomens- en vermogensbeleid, om inkomen en vermogen te herverdelen. Deze (her)verdeling wordt gevoed door morele noties van distributieve rechtvaardigheid en solidariteit. Het gaat hier om de fundamentele vraag naar de verdeling van de lusten en lasten die nu eenmaal bij elk samenwerkingsverband horen.

Tot slot is er de derde, de regulerende of beleidsinstrumentele, functie. De belastingwet bevat tal van stimulerings- en ontmoedigingsregelingen om burgers, ondernemingen en instellingen tot bepaald gedrag te bewegen of juist af te remmen ten behoeve van beleidsdoelstellingen van de wetgever. Sinds de Tweede Wereldoorlog is deze functie steeds belangrijker geworden – inmiddels waarschijnlijk wel de belangrijkste. Het kan gaan om sociaaleconomische (economie en werkgelegenheid) beleidsdoelen maar ook om andere doelen, zoals een beter milieu, en het bevorderen van gezondheid en cultuur. Voorbeelden zijn: zelfstandigenaftrek, arbeidskorting, bedrijfsopvolgingsregeling, vergroening van de autobelastingen, groene beleggingen, scholingsaftrek, 'fiets van de baas' en giftenaftrek.

Het beleidsinstrumentele gebruik van belastingen is een belangrijke oorzaak van de buitengewone complexiteit die kenmerkend is voor het tegenwoordige belastingrecht. Er zijn verschillende andere oorzaken van de huidige fiscale complexiteit. Het belastingrecht heeft zich ontwikkeld tot een zeer gedetailleerd en technisch regelsysteem. Een belangrijke oorzaak daarvan is dat onze tegenwoordige maatschappij erg complex is. De belastingwetgever streeft naar belastingwetten die recht doen aan de huidige complexe wereld. De wetgever dient bijvoorbeeld mee te bewegen met allerlei maatschappelijke, economische en technische ontwikkelingen, maar ook met internationale en Europese ontwikkelingen. Ook reageert hij vaak op belastingplichtigen die de belastingwet op een niet-beoogde manier gebruiken, of op

misbruik en fraude. Soms wordt de wet ook gebruikt onwelgevallige gevolgen van uitspraken van de rechter te 'corrigeren.' Daarnaast probeert de belastingwetgever als gezegd actief de maatschappij te sturen; dit is de zojuist genoemde beleidsinstrumentele functie van de wet.

De resulterende complexiteit kan echter afbreuk doen aan de legitimiteit en het vertrouwen van burgers in het belastingstelsel. Met name de talloze fiscale stimulerings- en ontmoedigingsregelingen hebben sterk bijgedragen aan het buitengewoon complex, almaar uitdijend en snel veranderend geheel van fiscale regels. De maatschappelijke norm van een fiscaal fair share is mede daardoor ook vaak moeilijk in de belastingwetgeving terug te vinden: gedrag sturen staat immers in beginsel los van een rechtvaardige verdeling van de belastinglast. Complexiteit leidt zo tot een gebrek aan transparantie met betrekking tot de verdelende rechtvaardigheid.² Soms leidt de wet ook tot een niet of nauwelijks te rechtvaardigen verschil in behandeling.³ Bovendien stimuleert de wetgever zo actief burgers en ondernemers om te calculeren - tax planning wordt bewust uitgelokt.⁴

Fiscale complexiteit leidt er ook toe dat veel burgers die fiscale regels, die soms van grote invloed zijn op hun leven, niet kunnen begrijpen en toepassen (naleven) zonder hulp van anderen. Hulp kan dan komen van familie, bekenden of anderen, waaronder de Belastingdienst (website, BelastingTelefoon, voorgevulde aangifte, e.d.) of een financieel adviseur. De meeste ondernemers kunnen niet aan hun fiscale verplichtingen voldoen zonder bijstand van een financieel of fiscaal adviseur.

1.5 Fiscale dimensies

De drie functies van belastingen maken ook verschillende dimensies duidelijk. Rijksbelastingen moeten op grond van art. 104 Grondwet krachtens een wet (in formele zin) worden geheven. De wet komt tot stand in een proces van politieke representatie. Dat zorgt voor democratische legitimatie. Maar de belastingwet als sturingsmiddel dreigt tot een politiek instrument gereduceerd te worden - ten koste van het rechtskarakter. Daarbij geldt sowieso: hoe meer fiscale regelingen, hoe meer de fiscaliteit verpolitiseert. Het gevaar is dan dat de belastingwet gereduceerd wordt tot een middel om de wil van de toevallige politieke meerderheid door te drijven - ten koste van legitimiteit en vertrouwen. Dat brengt rechtsstatelijke waarden als rechtszekerheid en rechtsgelijkheid in het nauw.

Dat brengt ons bij de juridische dimensie: belastingheffing vindt plaats op basis van en begrensd door de wet. De wet is de basis voor rechtshandhaving én rechtsbescherming. Fiscale wet- en regelgeving is als gezegd zeer complex en verandert ongekeerd snel - soms lijkt het wel wegwerpwetgeving. Het gaat daarbij ook om tal van bijkomende plichten voor de burgers, zoals informatieplichten, en sanctiebepalingen. De wet is bovendien per definitie imperfect: woorden schieten tekort om de wil van de wetgever uit te drukken. Daarnaast kan de wetgever het gedrag van belastingplichtigen, de reactie op wetgeving, vaak moeilijk in schatten. Wettelijk regels lopen daarom bijna per definitie achter. Juridische, talige, teksten zijn vaak voor meerdere interpretaties vatbaar, juridische interpretaties die tot een hogere of lagere belastingsschuld leiden.

De keuze voor een bepaalde interpretatie of toepassing heeft financiële gevolgen - dit is de derde dimensie. Belastingen zijn een kostenpost (of opbrengsten in het geval van fiscale faciliteiten, verminderingen e.d.). Daarnaast kan een belastingplichtige vaak zijn doelen op verschillende manieren bereiken. Het ene feitencomplex leidt tot een andere belastingsschuld dan het andere. Hij zal dan ceteris paribus al gauw kiezen voor die vormgeving van zijn activiteiten die leidt tot een lagere belastingsschuld. Dat doet bijvoorbeeld iemand die 30 km

² Gebrek aan kennis van het steeds ondoorzichtiger belastingrecht kan ook percepties bij de burgers in de hand werken dat anderen niet betalen wat ze zouden moeten betalen. Een ervaren gebrek aan wederkerigheid kan gevolgen hebben voor de bereidheid tot naleving van belastingwetten, de compliance.

³ Strategisch en calculerend gedrag van de wetgever, bijvoorbeeld als die zijn hoofd laat hangen naar invloedrijke belangengroepen, miskent het morele karakter van belastingen. Dat kan de compliance negatief beïnvloeden.

⁴ Al deze regelingen zetten de uitvoering van de belastingwet door de Belastingdienst zeer onder druk en geschillen daarover leggen een groot beslag op de rechterlijke macht. Bij de effectiviteit van die regelingen worden bovendien vaak grote vraagtekens gezet - zie bijvoorbeeld diverse rapporten van de Algemene Rekenkamer.

omrijdt om over de grens te tanken. Men mag binnen de grenzen van de wet de fiscaal voordeligste weg kiezen – dat is al lang in de jurisprudentie bepaald. Men mag voorkomen dat een belast feit zich voordoet of kiezen voor een laag belast feit. Belastingbesparend gedrag doet zich bijvoorbeeld ook voor bij de keuze voor een fiscale voordelige hypotheek of auto.

Maar sommigen gaan bij het kiezen van de voordeligste weg wel heel erg ver – en dan komt de vierde, morele dimensie van belastingen in de knel. Dan is de vraag of zij hun fiscale bijdrage aan de samenleving nog wel leveren – ook al blijven zij binnen de grenzen van (‘de letter van’) de wet. Een verschuiving van belastingdruk naar anderen in de samenleving vermindert de distributieve rechtvaardigheid. Het voor fiscalisten lange tijd comfortabele onderscheid tussen belastingontwijking (legaal, binnen de grenzen van de wet) en belastingontduiking (fraude) valt niet samen met de scheidslijn tussen moreel aanvaardbaar en niet-aanvaardbaar gedrag. Dat roept de morele vraag op: hoe vul ik mijn (wettelijke) fiscale verplichting tegenover de samenleving in? Wanneer is fiscaal gedrag nog maatschappelijk verantwoord te noemen? Aan dergelijk fiscaal gedrag is dus een morele keuze inherent. Evident niet een fiscaal fair share betalen is moreel onverantwoord gedrag.

1.6 Fiscaliteit en globalisering

Kenmerkend voor de globalisering is de sterk toegenomen mobiliteit die wordt veroorzaakt door technologische en logistieke innovaties op het vlak van transport en communicatie. Afstanden zijn snel en goedkoop te overbruggen en spelen daardoor nog maar een relatieve rol.⁵ Anno 2020 heeft de globalisering van de handel en zeker die van de financiële markten een enorme vlucht genomen. Multinationals zijn tegenwoordig op complexe manieren over de landsgrenzen heen georganiseerd. De moderne informatietechnologie speelt hierbij een cruciale rol. Kapitaalstromen verplaatsen zich met speels gemak over de wereld. De internationale mobiliteit betreft echter ook personen, goederen en diensten.

Het fiscale gedrag van het internationale bedrijfsleven verandert fundamenteel. Bij intercompany-transacties wordt bijvoorbeeld winst vooral gealloceerd aan landen met een laag vpb-tarief. Ook wordt er actief ingespeeld op verschillen tussen fiscale stelsels van landen. Denk ook aan het creatief gebruik van immateriële activa. Intellectuele eigendomsrechten worden geregistreerd in laag belaste jurisdicties. Digitalisering maakt het voor bedrijven mogelijk economisch actief te zijn in een land zonder permanente fysieke aanwezigheid (‘vaste inrichting’).

De dienstensector die bij deze mobiliteit assisteert is een grotere rol gaan spelen. Daaronder vallen bijvoorbeeld juristen, accountants, fiscale dienstverleners die hun werkterrein verruimden. Dat leidde tot een ware tax planningsindustrie. Overigens is tax planning vaak bittere noodzaak vanwege de complexiteit van het (internationale) belastingrecht en bijvoorbeeld ook om dubbele belasting te voorkomen. Ook voor de media wordt het speelveld internationaler. Zij richten zich meer op internationale belastingontwijking en -ontduiking, een voorbeeld daarvan is het ‘International Consortium of Investigative Journalists’.

Het internationale belastingstelsel berust traditioneel in sterke mate op talloze (bilaterale) belastingverdragen ter voorkoming van dubbele belasting. Dit systeem was sterk geworteld in de oude economie van voor de globalisering en digitalisering. Nationale belastingstelsels en internationaal overeengekomen normen liepen achter bij de nieuwe geglobaliseerde realiteit. Staten bleven vasthouden aan hun fiscale soevereiniteit, die overigens de facto door de belastingconcurrentie, die hen tot aanpassingen dwong, is verminderd. Zo daalden de vennootschapsbelastingtarieven drastisch. Het belastinginstrument werd ingezet ter bevordering van het vestigingsklimaat. Nederland probeert fiscaal aantrekkelijk te zijn voor multinationals die verleid worden hun hoofdkantoren in Nederland te vestigen. Denk ook aan de innovatiebox.

⁵ Daarnaast is ook van belang het wegvallen van culturele barrières door internationalisering van onderwijs, onderzoek en de media, alsmede de opheffing van allerlei protectionistische maatregelen van staten op grond van tal van internationale afspraken.

Internationale belastingontwijking, belastingontduiking en belastingconcurrentie dragen bij aan de perceptie van fiscale onrechtvaardigheid. Belastingen en het fiscale gedrag van multinationals komen in het brandpunt van de publieke en politieke belangstelling te staan.

1.7 Fiscaal gedrag in het oog van de storm

Door de financiële crisis (2008) die staten en hun burgers hard raakte is de publieke belangstelling voor multinationals en vermogende individuen die hun bijdrage aan de schatkist lijken te minimaliseren sterk toegenomen. Deze crisis – versterkt door de Eurocrisis – leidde tot belastingverhogingen en minder en duurdere publieke goederen en voorzieningen. De effecten van een onevenwichtige verdeling van de belastingdruk werden duidelijker zichtbaar, waardoor de roep om een rechtvaardige verdeling van de belastingdruk groter wordt. Door de forse bezuinigingen op de overheidsuitgaven moesten de burgers stevig de broekriem aantrekken. Tevens verdwijnen banen naar andere landen of staan zij op de tocht – waarbij globalisering toch vaak al als een bedreiging wordt gevoeld. Onder deze omstandigheden is het begrijpelijk dat (vermeende) free riders het mikpunt van publieke verontwaardiging zijn. Belastingontwijkende ondernemingen en vermogende particulieren die deel uitmaken van, bestaan dankzij en profiteren van de maatschappij maar daaraan niet of onvoldoende fiscaal bijdragen, worden aan de schandpaal genageld.

De aandacht in de media voor belastingontwijking is dan ook tot ongekende hoogte gestegen. Voorbeelden zijn Starbucks, Google, Amazon, Facebook, IKEA en de Nederlandse Spoorwegen, maar ook Bernard Arnault, Gerard Depardieu en Koningin Fabiola, U2 en de Rolling Stones. Betaalden zij nog wel hun fair share? Het publieke wantrouwen werd verder gevoed door LuxLeaks, Panama Papers, Paradise Papers en de staatssteunprocedures. Het ging veelal om belastingontwijking en niet belastingontduiking, maar dat nam niet het beeld weg dat tal van grote internationale ondernemingen en zeer vermogenden personen hun fair share niet betaalden. Gevolg was een verschuiving van de belastingdruk naar de spreekwoordelijke bakker op de hoek en burgers ('sitting ducks'). Deze perceptie is nog versterkt door het gebruik van met name de vennootschapsbelasting om bedrijven naar Nederland te lokken, en de berichten over de rullingpraktijk, de staatssteunprocedures en de voorgenomen afschaffing van de dividendbelasting.

Een belangrijke aanjager van de publieke discussie over het morele gehalte van fiscaal gedrag zijn tegenwoordig non-gouvernementele organisaties (ngo's), denk aan Tax Justice Network (Tax Justice Nederland), Stichting Onderzoek Multinationale Ondernemingen (SOMO), Stichting Oikos, Christian Aid en ActionAid. Zij vragen al enige tijd aandacht voor de schadelijke gevolgen van belastingontwijking voor ontwikkelingslanden. Maar ook investeerders begonnen de maatschappelijke impact van de fiscaliteit op de agenda te zetten, een voorbeeld is de Vereniging van Beleggers voor Duurzame Ontwikkeling (VBDO). Tax planning mag niet ten koste gaan van het betalen van een *fair share*, zo is de boodschap. Dergelijke ngo's hebben beslist bijgedragen tot een groter bewustzijn van de ethische aspecten van tax planning.

De betrokkenheid van ngo's, investeerders en de media bij het debat over fiscaal gedrag laat zien dat tax governance niet enkel meer een kwestie van fiscale specialisten kan zijn. Het ontwerpen en handhaven van belastingssystemen door nationale overheden en supranationale organisaties ('public taxgovernance') en de aansturing van de fiscaliteit binnen een onderneming ('corporate tax governance') vragen dan ook om het afleggen van verantwoording en een dialoog met stakeholders. Dat gaat niet zonder fiscale transparantie. Good tax governance kan bijdragen aan het vertrouwen en de legitimiteit die deze organisaties in de buitenwereld genieten.

1.8 Tax governance

De politiek heeft de afgelopen jaren niet stil gezeten. In Nederland zijn er bijvoorbeeld talloze Kamervragen gesteld en is er een parlementaire hoorzitting geweest. Het (internationale) belastingstelsel is door nationale overheden en supranationale organisaties stevig onder

handen genomen. Organisaties zoals OECD en de EU en de ‘aangesloten’ staten hebben belangrijke stappen gezet om de (coördinatie en afstemming van) regels en handhaving daarvan te verbeteren zodat een beter internationaal belastingstelsel resulteert.

Maar steeds opnieuw de fiscale regels aanscherpen maakt het systeem nog complexer en leidt onherroepelijk tot nieuwe mogelijkheden voor belastingontwijking. Een perfect (internationaal) belastingstelsel is sowieso niet mogelijk. Daarom zullen ook belastingplichtigen en hun adviseurs een zekere verantwoordelijkheid moeten tonen voor de integriteit van het belastingstelsel.

Dat is dan ook de boodschap van de staatssecretaris van Financiën in de Fiscale beleidsagenda 2019. Hij schrijft daar onder het kopje ‘Tax governance code’:

“Het kabinet zet grote stappen om door middel van wet- en regelgeving belastingontwijking en -ontduiking aan te pakken. Belasting betalen is niet alleen een wettelijke verplichting. Het is ook een maatschappelijke verantwoordelijkheid. Het is vanzelfsprekend dat belastingontduiking wettelijke en maatschappelijke grenzen overschrijdt, maar hoe ver de maatschappelijke verantwoordelijkheid van de belastingplichtige en fiscale adviseurs reikt ten aanzien van belastingontwijking is steeds vaker onderwerp van maatschappelijk debat. Die maatschappelijke verantwoordelijkheid vraagt om een voortzetting van deze dialoog, mede met de wetgever. Toch zal wetgeving alleen niet de oplossing zijn. Al was het maar omdat de wetgever niet alle nieuwe vormen van belastingontwijking kan voorzien of voorkomen. Het bedrijfsleven speelt hierin een essentiële rol, evenals belastingadviseurs die door middel van adviezen het fiscale gedrag van zowel burgers als bedrijven beïnvloeden. Ik zie dat er al bedrijven en belastingadvieskantoren zijn die die handschoen oppakken, maar ik hoop op een breed en gecoördineerd initiatief. In dat opzicht zou het wenselijk zijn als het bedrijfsleven en de belastingadviessector in het kader van hun maatschappelijke verantwoordelijkheid een ‘tax governance code’ ontwikkelen”.⁶

De staatssecretaris wil zo het publieke debat stimuleren over zelfregulering - in aanvulling op bestaande wetgeving – om vorm te geven aan maatschappelijke verantwoordelijkheid, governance en ethiek in relatie tot belastingontwijking.

1.9 Deze bundel

Zoals de staatssecretaris schrijft zijn er al bedrijven en belastingadvieskantoren, maar ook andere organisaties, die zich bezinnen op hun fiscale maatschappelijke verantwoordelijkheid. Zoals uit verschillende bijdragen aan deze bundel blijkt, heeft dat geleid tot verschillende initiatieven, zoals de ontwikkeling van ‘tax principles’ (The B Team), een ‘tax transparency benchmark’ (VBDO), een ‘tax integrity richtlijn’ (Holland Quaestor) en aanscherping van gedragscodes voor belastingadviseurs (NOB, RB). Daarbij gaat het enerzijds over tax governance (code), dus bestuur en toezicht van een onderneming, en anderzijds over een ethische code of conduct met gedragsregels voor maatschappelijk verantwoord gedrag voor belastingadviseurs. Dit zijn echter losse initiatieven van bepaalde groepen die vaak niet in brede kring, buiten de direct belanghebbenden, bekend zijn. Juist vanwege de maatschappelijke en politieke dimensie van individueel fiscaal gedrag is een bredere discussie geboden over de vraag wat maatschappelijke verantwoordelijkheid hier inhoudt. Wat is in dit licht behoorlijk bestuur (‘good tax governance’), kan dat via zelfregulering (een code) worden vormgegeven en welke plaats is er voor ethiek daarbinnen?

Om een brede dialoog over de drie samenhangende thema’s ‘maatschappelijke verantwoordelijkheid, governance en ethiek’ te faciliteren heeft het ministerie van Financiën een aantal gesprekken gevoerd met vertegenwoordigers van relevante organisaties, deskundigen en opleidingsdirecteuren van universitaire fiscale opleidingen. Er is vervolgens gekozen voor een combinatie van een bundel met opstellen over deze thematiek en een conferentie waar de thematiek zal worden bediscussieerd. Voor de redactie van de essaybundel

⁶ Kamerstukken II 2018-2019, 32140 nr. 51, p. 8.

is iemand uit de wetenschap aangezocht – Hans Gribnau, de auteur van deze inleiding. Daarnaast is een klankbordgroep gevormd om mee te denken over de essaybundel en de invulling van de conferentie (zie bijlage 2). Er zijn vervolgens diverse organisaties en deskundigen benaderd om een bijdrage voor deze bundel te schrijven. Dat bleek niet voor ieder mogelijk, mede door de relatief korte termijn waarop de bijdragen aangeleverd zouden moeten worden (voorjaar 2020).

Aangezien de tax governance code een initiatief dient te zijn van het bedrijfsleven en de adviessector, komen deze eerst aan bod. Daar gaan echter twee meer algemene beschouwingen aan vooraf om tax governance in een bredere context te plaatsen. Allereerst een brede academische reflectie en daarna een beschouwing over de ontwikkelingen van pakweg de laatste vijftien jaar in de praktijk van fiscalisten die internationale ondernemingen adviseren. Na een bijdrage van het bedrijfsleven volgt dan een bijdrage van de vakbeweging. Daarna komt de belastingadviessector aan bod – waarbij ook het perspectief van jongere adviseurs wordt belicht. Dan volgt ‘het B Team, een groep internationaal actieve bedrijven, die in 2018 de ‘Responsible Tax Principles’ publiceerde. Vervolgens presenteren een aantal stakeholders hun perspectief. Daarna doen Gunn en Gunn aan aantal suggesties voor het geval er daadwerkelijk gekozen zou worden voor een code. Holland Quaestor bespreekt vervolgens haar ervaring met het opstellen van een code en de daarbij gemaakte (inhoudelijke) keuzes. Russo en Hein gaan vervolgens in op typische governance aspecten in de andere essays. Daarna volgt een afsluitende beschouwing van mijn hand. De verschillende bijdragen kunnen als volgt worden samengevat.

Boomsluiters en Hofman, Ethiek, een gezamenlijke verantwoordelijkheid

Eva Boomsluiters (EUR) en Claire Hofman (EUR) verkennen met medewerking van andere fiscale wetenschappers het onderwerp ethiek en verdisconteren daarbij de perspectieven van de verschillende stakeholders (belastingplichtige, belastingadviseur, Belastingdienst en wetgever). Zij beschrijven daarna de voor het debat over fiscale ethiek relevante gebeurtenissen en noemen een aantal uitdagingen en aandachtspunten voor toekomstige debat en voor de ontwikkeling van een tax governance code. Zij benadrukken de noodzaak van nuance. Het bewustzijn van een gedeelde maatschappelijke verantwoordelijkheid zou voorop moeten staan. Een code zou daarom voor alle partijen moeten gelden. Zij kunnen zich vinden in een (niet *rule based*) code voor belastingplichtigen en adviseurs, maar bepleiten ook eenvoudiger wetgeving en bescherming van werknemers die kritische morele vragen stellen. De Belastingdienst zou bovendien ook een gedragscode moeten onderschrijven waarbij de ‘European Taxpayers’ Code’ inspiratie kan bieden.

Van Rij, De evolutie van tax governance

Na de academische reflectie volgt een bijdrage van Marnix van Rij, belastingadviseur en oud lid van de Eerste Kamer. Hij schetst de snelle ontwikkelingen die de fiscale adviessector heeft doorgemaakt in Nederland in de periode 2007-2019. De lange tijd gesloten fiscale wereld is opgebroken: meer transparantie is het devies. Belastingminimalisatie in de ‘veilige driehoek’ waar de internationale fiscaliteit zich afspeelde – belastinginspecteur, belastingadviseur en tax directors – werd voorwerp van maatschappelijk debat. De ‘veilige driehoek’ kreeg te maken met de ‘assertieve driehoek’ bestaande uit non-gouvernementele organisaties (ngo’s), media en politiek – die heel eigen dynamiek kent. Van Rij koppelt overgang aan veranderingen in het denken over de onderneming die zich ook meer op de maatschappij betrokken moet zijn (corporate governance).

Hij bepleit tax governance als een integraal onderdeel van de ‘purpose statement’ van een onderneming waarover een fundamenteel debat zou moeten worden gevoerd. Het hogere doel voor de fiscale actoren zou daarbij moeten zijn een constructieve bijdrage te leveren aan het realiseren van de zeventien SDG-doelstellingen van de Verenigde Naties.

Sinke, Tax governance code: werken aan een internationale ‘gouden standaard’

Dirk-Jan Sinke schrijft namens VNO-NCW dat het Nederlandse bedrijfsleven haar maatschappelijke verantwoordelijkheid voelt en betrokken is bij het maatschappelijke debat over belastingheffing. Het Nederlandse fiscale stelsel dient afgestemd te zijn op de Nederlandse open economie, waarbij investerings- en vestigingsklimaatbeleid reële activiteiten centraal

dienen te staan. Tegelijkertijd moet het fiscale beleid waarborgen dat belastingontwijking en -ontduiking effectief wordt bestreden. Een breed maatschappelijk draagvlak is noodzakelijk voor stabiliteit en voorspelbaarheid het fiscale stelsel. Meer transparantie kan de dialoog over het fiscale beleid in Nederland verder helpen. Het bedrijfsleven omarmt daarom het opstellen van een tax governance code. Het past goed bij de initiatieven die reeds door veel bedrijven worden ontplooid – bijvoorbeeld via een hun corporate social responsibility of concreet in de vorm van *responsible tax principles*. Nederland kan als gidsland fungeren bij de ontwikkeling van een internationale norm (een ‘gouden standaard’). Een tax governance code zou moeten aangeven wat er op fiscaal gebied van ondernemingen mag worden verwacht als het gaat om een transparantie fiscale strategie, interne checks en balances en het gesprek daarover met stakeholders.

Bangma en Tolman, Tax Governance

De volgende bijdrage is van Klaas Bangma (FNV) en Ron Tolman (FNV).⁷ Zij verwoorden het standpunt van een vakbeweging als stakeholder. Het belang van een fair share betalen is groot nu de lastendruk op arbeid sterk is toegenomen. Hoewel steeds meer bedrijven hun tax governance op papier op orde lijken te hebben, wordt er in de praktijk niet altijd naar gehandeld, zo betogen zij. Country-by-country rapportage in aansluiting bij de GRI tax standard zou een grote stap vooruit zijn.

De tax governance code zou kunnen aansluiten bij de corporate governance code. Zo komt tot uitdrukking dat niet alleen de letter van de wet, maar ook de geest van de wet en fiscale ethiek van belang zijn. Fiscale transparant bevordert verantwoording en een dialoog met stakeholders. Tegelijkertijd bepleiten zij verdere internationale afspraken over publieke country-by-country rapportage, aanvullende regels om ontwijken van belasting te voorkomen en afspraken over minimum belastingtarieven voor de winstbelasting.

Boef, Van Eijdsen, De Ruiter, Visser en Zoetmulder, Tax governance vanuit het perspectief van de NOB

Niels Boef, Arjo van Eijdsen, Marlies de Ruiter, Edwin Visser en Bartjan Zoetmulder gaan namens de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) allereerst in op de rol en functie van de belastingadviseur en wijzen op het grote belang van hulp bij compliance en rechtsbescherming. De cliënt heeft weliswaar de eindverantwoordelijkheid, maar ook de adviseur zal nadrukkelijk verantwoordelijkheid moeten nemen. Door de veranderende maatschappelijke context dienen adviseurs met meer aspecten rekening te houden (andere risico's, de strategie van de onderneming en belangen van stakeholders). Tax governance kent drie pijlers, namelijk een belastingstrategie, processen om de strategie te implementeren en rapportage. Een tax governance code kan best practices op ieder van de drie pijlers gaan omvatten. Bij een tax governance code voor belastingadviseurs wordt vooral gedacht aan een code waarin richtlijnen worden gegeven over de advisering van klanten. De NOB pleit ook voor een code of conduct – die op de Belastingdienst van toepassing zou moeten zijn (bijvoorbeeld via een taxpayer charter).

Om de maatschappelijke aspecten van de advisering kracht bij te zetten, is de Code of Conduct van de NOB onlangs aangepast: de centrale waarde ‘eer en waardigheid’ van het beroep is gekoppeld aan het bespreken van maatschappelijke aspecten van het advies met de cliënt. Die komen ook in de opleiding aan bod. Voorts is er een Roadmap om in samenspraak met de leden verder invulling te geven aan de discussie over tax governance. Aansluitend worden ter adstructie de tax governance en de tax codes of conduct van een aantal bij de NOB aangesloten kantoren beschreven.

Schuerman, Tax governance vanuit het perspectief van de jonge NOB

De bijdrage van de Jonge Orde van Belastingadviseurs en de Medior Orde van Belastingadviseurs die gezamenlijk de adviseurs met maximaal tien jaar ervaring vertegenwoordigen binnen de NOB sluit in grote mate aan bij de bijdrage van de NOB. Yannick Schuerman betoogt dat deze (vrij) jonge adviseurs zich zeer bewust zijn van de maatschappelijke opvattingen over agressieve belastingstructuren en de daaraan verbonden commerciële risico's. Sustainability is een belangrijk aandachtspunt voor deze generatie adviseurs. Doel is de mondiale welvaart te verhogen maar het heeft ook een commerciële

⁷ FNV maakt samen met zeven andere maatschappelijke organisaties deel uit van Tax Justice Nederland.

waardepotentieel. De klant heeft het recht te kiezen voor agressieve structuren maar de adviseurs hechten veel waarde aan volledige transparantie over de belastingpositie. Deze generatie houdt zich steeds meer bezig met de vraag wat wel en niet kan op het gebied van maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek. Tijdens de interne opleiding wordt gediscussieerd over verschillende standpunten en kennis gemaakt met de NOB dilemma app.

Overwater e.a., Een Tax Governance Code voor het MKB

De adviseurs van het Register Belastingadviseurs bedienen vooral het nationaal opererende MKB. Fons Overwater, Chantal Moelands, Daniël van Meijgaarden en Sylvester Schenk schrijven dat ook hier geldt dat assistentie bij compliance en voorlichting van onmisbaar belang zijn voor de Belastingdienst en de schatkist. De vrijheid van de adviseur wordt ingeperkt door tal van meer of minder geformaliseerde vormen van tax governance: talloze wettelijke regels (met de nodig sancties), maar ook bijvoorbeeld toezicht in de vorm van tuchtrechtspraak waar leden zich vrijwillig aan onderwerpen.

De kernbepaling van de Reglement Beroepsuitoefening Register Belastingadviseurs beroeps- en gedragsregels is artikel 1 dat gaat over de eer en waardigheid van het beroep - de maatschappelijke opvattingen zijn daarop van invloed. Ethiek komt ook aan bod in de opleiding. De klant is uiteindelijk verantwoordelijk voor de gemaakte fiscale keuze en de maatschappelijke aspecten daarvan. Maar de persoonlijke opvatting van de adviseur is vaak doorslaggevend. Daarbij situeert de morele dimensie zich in het spanningsveld van “het beperken van de fiscale druk” en niet alles wat kan, hoeft “ook daadwerkelijk te gebeuren.”

Een tax governance code voor het mkb zou moeten aansluiten bij horizontaal toezicht waarbij de code geldt voor adviseur en klant. Belangrijke voorwaarde is daarbij een intensievere regulering van ongeorganiseerde adviseurs – die “nog relatief gemakkelijk en goedkoop onder de radar weggelaten met weinig toezicht, sancties en kwaliteitseisen.”

Aansluitend wordt kort het perspectief van de Jonge RB geschetst. Minder complexe belastingwetgeving staat hier hoog op het verlanglijstje. Kernbegrippen zijn verder samenwerking, transparantie en een kritische reflectie op het eigen handelen van belastingadviseur, Belastingdienst en wetgever.

Livingston, Tax and Social Responsibility – The Need for Business Responsible Tax Principles

Het B Team, een groep internationaal actieve bedrijven, laat bij monde van Ewan Livingston zien dat er ondernemingen zijn voor wie het verband tussen die de fiscaliteit en Maatschappelijk Verantwoord Ondernemen vanzelfsprekend is. Het B Team doet dit vanuit de overtuiging dat het vertrouwen tussen het bedrijfsleven en het publiek is verbroken omdat in brede kring het geloof heerst dat ondernemingen korte termijn winst (en aandeelhouderswaarde) belangrijker vinden dan lange termijn duurzaamheid. De aangesloten ondernemingen zien belastingen niet als kosten, maar als toegangsprijs voor deelname aan de tegenwoordige maatschappij. De in 2018 gepubliceerde ‘Responsible Tax Principles’ vormen leidraden om de uitgangspunten te realiseren in feitelijk gedrag. Belastingen zijn daarbij een belangrijk middel om de Sustainable Development Goals (SDGs) van de Verenigde Naties te realiseren. Belangrijk uitgangspunt is compliance met de letter en geest van de wet - ook bij het gebruik van ‘tax incentives’. Verantwoord fiscaal handelen is in het bijzonder van belang voor ondernemingen die actief zijn in ontwikkelingslanden omdat de belastingadministraties aldaar vaak beschikken over zeer beperkte middelen.

Urbach, What is more public than tax?

Xander Urbach van de Nederlandse Vereniging van Beleggers voor Duurzame Ontwikkeling (VBDO) laat zien dat ook (institutionele) beleggers steeds meer duurzaamheid verbinden met belastingen en het daarmee samenhangende ondernemingsbeleid. Op de jaarlijkse aandeelhoudersvergaderingen van Nederlandse ondernemingen stelt VBDO vragen over duurzaamheidskwesties.

VBDO heeft in samenwerking met PwC een Tax Transparency Benchmark ontwikkeld. Deze bestaat uit zes principes voor Good Tax Governance – elk uitgewerkt in een aantal meer concrete indicatoren. Steeds meer (beursgenoteerde) ondernemingen verstrekken vrijwillig fiscale informatie aan stakeholders zo blijkt uit de Benchmark. Ondernemingen rapporteren over het algemeen steeds beter over risico-management en de implementatie van de belastingstrategie. Zij maken ook beter inzichtelijk of de bedrijfsactiviteiten overeenkomen met

de belastingafdracht in het desbetreffende land. Verbeteringen zijn zeker nog mogelijk: nog weinig ondernemingen rapporteren bijvoorbeeld over de per land betaalde belasting.

Den Uyl, Encouraging responsible tax behavior: What investors need to know

Xander den Uyl, schrijft namens 'Principles for Responsible Investment' een aan de Verenigde Naties gelieerde organisatie van institutionele beleggers. Een van de elementen waarop deze beleggers bedrijven beoordelen zijn de prestaties op het gebied van 'environmental, social, and corporate governance' (ESG). Via een dialoog ('engagement') probeert PRI ondernemingen op dit gebied te stimuleren. Zorgen om economische ongelijkheid en media-aandacht voor controversiële fiscale praktijken van ondernemingen hebben ertoe geleid dat (ook) PRI sinds 2015 haar aandacht heeft gericht op de verantwoordelijkheid van ondernemingen op het gebied van belastingen. De fiscaliteit bleek moeilijk te doorgronden. De grote mate van geheimhouding rond het fiscale gedrag van ondernemingen, de zeer uiteenlopende wet- en regelgeving in de verschillende jurisdicties en de technische taal die ondernemingen gebruiken in hun communicatie over belastingzaken zijn belemmeringen voor een effectieve dialoog. Beleggers dienen daarom om hun (fiscale) expertise te vergroten het gesprek aan te gaan met ondernemingen en fiscale experts. Maar in dergelijke gesprekken dienen beleggers ondernemingen ook te vragen of er sprake is van een 'ongoing dialogue with stakeholders on tax (e.g. tax authorities, civil society organizations, consumers) and how it has impacted on tax policy.' PRI faciliteert institutionele beleggers hierbij o.a. met rapporten, bedrijfsonderzoeken, gesprekken met fiscale experts en vertegenwoordigers van ondernemingen.

Van der Enden en Klein, Good Tax Governance ... Govern Tax Good

Eelco van der Enden en Bronetta Charlotte Klein leveren een bijdrage namens het Global Reporting Initiative (GRI). Een code of conduct is een 'instrumenteel' onderdeel van good tax governance (grofweg behoorlijk bestuur ten aanzien van de fiscaliteit). Vraag is dan wie bij de (totstandkoming van een) tax code of conduct betrokken zouden moeten zijn. Van der Enden en Klein betogen dat een tax code of conduct met richtlijnen voor fiscaal gedrag vooral waardevol is om mensen tot denken aan te zetten en als instrument om fiscaal beleid te ontwikkelen. Een code is echter geen 'catch-all solution' voor het stimuleren van 'acceptabel fiscaal gedrag'. Een (niet-wettelijke) code of conduct kan op zichzelf ook niet waarborgen dat de daarin vervatte gedragsregels daadwerkelijk worden gevolgd. Strikte compliance dreigt namelijk – verpakt in marketingcampagnes. Daarom is monitoring door de organisatie of een derde (accountant) noodzakelijk, gecombineerd met een deugdelijke publieke verantwoordingsrapportage. Dan kunnen stakeholders beoordelen of er – volgens hun ('subjectieve') normen – sprake is van 'fiscaal acceptabel gedrag' en daaraan consequenties verbinden. Deugdelijke informatie voorkomt dat enkel perceptie regeert, met alle negatieve (reputationele) gevolgen van dien. Fiscale transparantie is dus de manier om verantwoording over de uitvoering van fiscaal beleid te toetsen. De GRI 207: Tax standard – met o.a. publieke country-by-country rapportage – is hier een nuttig instrument. Zo kan belasting een integraal onderdeel worden van de voor ondernemingen en stakeholders steeds belangrijkere duurzaamheidsverslaggeving.

Gunn en Gunn, Ideeën voor een Nederlandse Tax Governance Code

De fiscalisten Anna en Thom Gunn brengen allereerst een aantal nuances aan met betrekking tot het debat over fiscale ethiek. Ook wijzen zij op het belang van praktische aspecten en de aantasting van vertrouwen in multinationals door 'slecht gedrag overheid en problemen bij Belastingdienst.' Vervolgens bespreken zij drie aspecten van de rol van de overheid als initiatiefnemer van een vrijwillige code: het bevorderen van participatie door bedrijven, wet- en regelgeving worden niet overbodig en de noodzaak van een balans tussen het bestrijden van belastingontwijking en belangen zoals het voorkomen van overkill en administratieve efficiëntie.

Aansluitend doen zij enkele suggesties voor de mogelijke inhoud van een code, vanuit de veronderstelling dat voor het opstellen van een Nederlandse tax governance code wordt gekozen. Zij maken daarbij een onderscheid tussen materiële en formele punten. Formele punten zijn de transparantie, assurance en het borgen van de ethische kwaliteit van de eigen besluitvorming (tegenspraak organiseren). Wat betreft de materiële punten zien zij voordelen in het gebruik van resultaats- en/of inspanningsverplichtingen, waarbij bedrijven zich committeren aan specifieke fiscale uitkomsten of gedrag. Daarbij kan niet alleen naar de effectieve

vennootschapsbelastingdruk (ETR) van een multinational gekeken worden maar ook het totale bedrag van belastingen dat een bedrijf betaalt (*total tax contribution*). Het kan tot slot soms geboden zijn niet slechts één (fiscaal) jaar maar een ruimer tijdvak in de beoordeling te betrekken.

Van der Kolk, Tax integrity richtlijn

Jan van der Kolk belicht namens Holland Quaestor, de branchevereniging van Corporate Service Providers (trustkantoren), de recent tot stand gekomen bindende richtlijn ter beheersing van fiscale integriteitsrisico's (tax integrity richtlijn). Holland Quaestor beschikte al over een algemene gedragscode maar die vroeg om nadere regels, zoals de Tax integrity richtlijn (en uiteraard feitelijk gedrag in de dagelijkse praktijk). De richtlijn is een vorm van zelfregulering die gedragsregels biedt die uitstijgen boven wat al wettelijk verplicht is (dus legaal én legitiem gedrag). Zij geeft invulling aan de verantwoordelijkheid voor de toetsing op legitimiteit en biedt de leden daarbij handvatten. De richtlijn beoogt een invulling te geven van de term maatschappelijke betamelijkheid, die als open norm in de Wet toezicht trustkantoren is opgenomen. Tevens is het doel een gelijk speelveld te bereiken voor de leden van Holland Quaestor. Maar ruime steun voor de richtlijn van diverse stakeholders zou ook kunnen bijdragen aan navolging bij niet leden respectievelijk andere sectoren. Doel was tot een werkelijk effectieve richtlijn te komen (geen papieren tijger). Intrinsieke motivatie is dan minstens zo belangrijk als externe druk vanuit de maatschappij. Overhaaste totstandkoming is onverstandig; het was dan ook een proces van ongeveer anderhalf jaar, inclusief toepassing van een ver uitgewerkte eerste versie.

In de richtlijn is gekozen voor een combinatie van 'principle based en rule based', van kernbeginselen en behandeling van concrete belastingstructuren – waarbij een onderscheid wordt gemaakt tussen structuren met een risico op belastingontduiking (in beginsel niet toegestaan) en structuren die duiden op agressieve belastingplanning ('correctie' mogelijk via objectieve contra indicatoren). Daarnaast is een aantal subjectieve indicatoren opgenomen. Monitoring geschiedt via de in de Wet toezicht trustkantoren opgenomen verplichte interne audit, waaraan de vereniging aanvullende eisen stelt. Een onafhankelijke commissie toetst de kwaliteit van de jaarlijkse audit bij elk lid. Tot slot worden de lessen die zijn geleerd uit het omvangrijke en ingrijpende totstandkomingsproces van de richtlijn samengevat.

Russo en Hein, Tax governance: perspectieven

Ronald Russo en Ronald Hein evalueren de verschillende bijdragen specifiek vanuit een governance perspectief. Zij constateren dat alle bijdragen het belang van tax governance onderschrijven. Ondanks de uiteenlopende achterliggende visies en ideeën verschillen zijn er voldoende aanknopingspunten voor een zinvolle verdere discussie over meer gestructureerde en effectievere tax governance.

Er bestaan weinig regels over tax governance, maar een ding is zeker: die zal moeten aansluiten bij het besturingsmodel van de onderneming. Transparantie hoort daar vanzelfsprekend bij: het moet gaan om toetsbare informatie waarmee de gebruiker (stakeholder) zorgvuldig dient om te gaan. 'Kostenplaatjes' stellen grenzen aan alle theoretische mogelijkheden en wenselijkheden. Zij besteden ook aandacht aan monitoring en assurance.

Het is nog een open vraag of en in welke mate er gekozen moet worden voor formele regelgeving. Russo en Hein menen echter dat het logisch is dat de Nederlandse Corporate Governance Code hieraan aandacht gaat geven. Een zekere vergelijkbaarheid of uniformiteit en zou de bruikbaarheid van gepubliceerd beleid ten goede komen.

Bij de ontwikkeling van fiscaal beleid van ondernemingen kunnen ook (belasting)adviseurs een rol spelen. Ten behoeve van de transparantie zouden zij hun standpunten op het gebied van tax governance kunnen publiceren. Klanten kunnen dan gemakkelijker beoordelen of de betrokken adviseur bij hen past. Tevens zou een eventueel geleverde rapportage in de context van die standpunten kunnen worden beoordeeld.

Gribnau, Duurzame tax governance. Over maatschappelijke verantwoordelijkheid, ethiek en transparantie

Hans Gribnau brengt in een nabeschouwing een aantal krachtlijnen uit de bundel bij elkaar en reflecteert daarop. Het uitgangspunt daarbij is dat good tax governance een gezamenlijke verantwoordelijkheid van de fiscale actoren is; gezamenlijk zijn zij verantwoordelijk voor de

integriteit van het (internationale) belastingstelsel. Een duurzaam belastingstelsel is alleen mogelijk als alle betrokkenen hun verantwoordelijkheid nemen.

Onderwerpen die de revue passeren zijn recente ontwikkelingen op het gebied van tax governance, zowel voor de overheid als het bedrijfsleven, waaronder de koppeling van governance aan maatschappelijke verantwoordelijkheid (MVO) en duurzaamheid waarbij ook de belangen van stakeholders van organisaties steeds meer aandacht krijgen. In dat kader wordt transparantie steeds belangrijker – verantwoording af te leggen maar ook om een dialoog aan te gaan met stakeholders. De samenleving verwacht integere transparantie over de fiscaliteit omdat zij zich anders geen geïnformeerde mening kan vormen over het fiscale gedrag van ondernemingen. Ook belastingadviseurs zijn zich serieus aan het herbezinnen op hun rol. Zij hebben hun beroepscode aangescherpt en besteden aandacht aan ethiek in hun opleidingen. Een volgende stap zou kunnen zijn responsible tax principles te verankeren in de tax governance van ondernemingen en deze principes in een gedragscode of een aparte richtlijn voor belastingadviseurs verder in te vullen.

Tot slot is een bijlage met een ‘feitenanalyse’ opgenomen. Deze bevat een door het ministerie van Financiën uitgevoerd onderzoek (voorjaar 2020) dat beoogt de stand van zaken op het gebied van tax governance en de aangrenzende wet- en regelgeving te inventariseren.